Tribunal administratif N° 31607 du rôle
du Grand-Duché de Luxembourg Inscrit le 30 octobre 2012
3e chambre

Audience publique du 6 novembre 2013

Recours formé par
Madame Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 31607 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 30 octobre 2012 par Monsieur ..., demeurant actuellement à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 juillet 2012 ayant déclaré partiellement fondée une réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, émis le 18 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 29 janvier 2013 ;

Vu la constitution d'avocat à la cour de Maître Michel Molitor déposée au greffe du tribunal administratif en date du 16 septembre 2013 ;

Vu les pièces déposées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Maria Ana Real Geraldo Dias, en remplacement de Maître Michel Molitor, et Madame le délégué du gouvernement Claudine Konsbrück en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 octobre 2013.

Le 30 septembre 2011, Monsieur ... déposa les déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008.

Le 24 octobre 2011, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Clervaux, informa Monsieur ..., sur base du § 205, paragraphe 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », de son intention de diverger sur certains points des déclarations sur l'impôt précitées. Cette missive est libellée en les termes suivants :

« […] *Conformément au § 205 (3) de la loi générale des impôts, je vous fais part par la présente des différents points dans lesquels l'imposition va diverger de votre déclaration d'impôt :*

Année 2007 :

Bénéfice commercial = 0 (cf article 12 LIR)

Ad dépenses spéciales : les intérêts débiteurs ne sont pas déductibles (les comptes courant associés ne pas à considérer comme prêts accordés aux sociétés)

Année 2008 :

Ad dépenses spéciales : les intérêts débiteurs ne sont pas déductibles et les pertes d'exploitation ne sont pas reportables (cf 2007)

Vos objections éventuelles sont à formuler par écrit pour le 24-11-2011 au plus tard. Passé ce délai, le bureau d'imposition de Clervaux émettra les bulletins d'impôts concernés. […] »

Monsieur ... y prit position par courrier du 18 novembre 2011 libellé comme suit :

« […] *En réponse à votre missive du 24 octobre 2011 et concernant nos déclarations de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 nous vous signalons que nous ne sommes PAS D'ACCORD avec votre intention d'imposition :*

Année 2007 : l'article 12 LIR n'est pas d'application et les intérêts débiteurs sont déductibles dans le cadre et les limites fixés de l'article 109 LIR.

Année 2008 : les pertes sont reportables (article 114 LIR) et les intérêts débiteurs sont déductibles dans le cadre et les limites fixés de l'article 109 LIR. […] ».

Le 18 janvier 2012, l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Clervaux émit les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008.

Par courrier du 3 avril 2012, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », une réclamation contre le prédit bulletin de l'année 2007 ainsi que contre le bulletin de l'année 2008, émis le 18 janvier 2012.

En date du 31 juillet 2013, le directeur émit une décision libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 11 avril 2012 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008, les deux émis en date du 18 janvier 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses

propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En ce qui concerne la perte commerciale déclarée par le réclamant

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé de prendre en compte, en tant que perte commerciale privée, un montant ... euros représentant une dette d'impôt née du chef de la société anonyme « ... », pour compte de laquelle le réclamant a travaillé en tant que salarié en charge de la gestion journalière, de même qu'il y a exercé la fonction d'administrateur ;

Considérant que du fait que la société « ... » n'a nullement rempli ses obligations, notamment en omettant de payer ses impôts légalement dus, le bureau d'imposition des sociétés a procédé à l'émission, conformément au § 118 AO, d'un bulletin d'appel en garantie à l'égard de son représentant légal, en l'espèce le réclamant ;

Considérant que le bureau d'imposition du réclamant l'a informé, moyennant un avis préalable à l'imposition, conformément au § 205 alinéa 3 AO, des points dont il entendait diverger de sa déclaration ; qu'il entendait refuser entre autres, sur base de l'article 12 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), la déduction de la somme pré-mentionnée en tant que perte commerciale à titre personnel dans le chef du réclamant ; que néanmoins le requérant y a répliqué en faisant valoir que « l'article 12 LIR n'est pas d'application », de même qu'il estime qu' « aucun paragraphe aucune phrase, aucun mot et aucune lettre de l'article 12 nous indique que la facture en forme d'un bulletin d'Appel en garantie (d'ailleurs confirmé par le tribunal administratif à deux reprises) ne serait pas à inscrire comme revenu commercial dans la déclaration d'impôt de l'année dans laquelle elle a été émise » du fait qu' « Il n'y a pas d'impôt physique concerné ni une amende quelconque » ;

Considérant qu'il échet dès lors d'examiner si en l'occurrence l'article 12 L.I.R. est effectivement applicable ; qu'à cette fin, il y a lieu d'analyser la nature juridique d'un bulletin d'appel en garantie de même que le sort des impôts proprement dits ;

Considérant que le § 118 AO présente la base légale pour que le bureau d'imposition compétent puisse, sous certaines conditions et dans différentes hypothèses spécifiquement prévues par la loi, engager la responsabilité du représentant d'un contribuable, la mise en cause de ce tiers ne pouvant être effectuée que par le biais du bulletin d'appel en garantie, celui-ci étant l'acte matériel par lequel le bureau d'imposition est en mesure d'engager la responsabilité du représentant d'un contribuable ; qu'il en découle que le bulletin d'appel en

garantie ne présente donc, sous aucune forme, une amende, qu'elle soit de nature pénale ou administrative, de sorte que l'article 12 alinéa 4 L.I.R. ne saurait être invoqué en l'espèce ;

Considérant que, partant, il y a lieu de spécifier les conséquences résultant de l'émission d'un bulletin d'appel en garantie à l'égard d'un représentant ; que du point de vue purement fiscal, il s'agit du § 7 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) qui dès lors sort pleinement ses effets ; que la notion de solidarité, instaurée par le § 7 StAnpG, vise avant tout la possibilité du receveur ayant plusieurs débiteurs d'une même dette de réclamer à chacun d'eux la totalité de la somme, i.e. qu'il existe une créance unique mais une multitude de débiteurs différents qui sont tenus au paiement de cette dette ; que de cette façon le receveur déplace le fardeau de l'insolvabilité aux débiteurs, le risque ne pesant plus sur le receveur, mais sur le débiteur qui a payé, de se faire rembourser, le cas échéant, sa part de dette en se retournant contre ses codébiteurs ;

Considérant que le bulletin d'appel en garantie et dès lors la solidarité au sens du § 7 StAnpG ne constitue autre chose qu'un transfert d'une dette d'impôt d'un acteur vers un autre, de sorte que l'impôt personnel né du chef d'un contribuable, devient, par la suite, l'impôt personnel d'un autre contribuable ; qu'en l'occurrence les impôts personnels de la société « ... », ont fait l'objet d'un transfert vers le réclamant, de sorte qu'ils constituent, vu la solidarité entre les deux acteurs en vertu du bulletin d'appel en garantie, de la même manière, des impôts personnels dans le chef du réclamant, non déductibles, conformément aux dispositions de l'article 12 alinéa 3 lettre a L.I.R. ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets, sans préjudice d'ailleurs des dispositions relatives aux dépenses spéciales ;

Considérant, à titre superfétatoire, que le requérant n'a, jusqu'à présent, jamais eu la moindre activité, en nom personnel, susceptible d'être qualifiée de bénéfice commercial ;

Considérant que dès à présent, comme le montant de ... euros ne saurait être déduit en tant que dépense d'exploitation sous la rubrique du bénéfice commercial au titre de l'année d'imposition 2007, un éventuel report de pertes vers l'année subséquente, en l'espèce l'année litigieuse 2008, ne saurait se réaliser, de sorte que la discussion à propos de son sort s'avère caduque ;

Considérant que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués par le réclamant (§ 243 al. 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 al. 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

En ce qui concerne les intérêts débiteurs déclarés sous la rubrique des dépenses spéciales

Considérant que le bureau d'imposition, au titre des deux années litigieuses, n'a pas admis les intérêts débiteurs déclarés par le réclamant sous la rubrique des dépenses spéciales au motif que ceux-ci ne seraient pas déductibles du fait que les comptes courants ne seraient pas à considérer comme prêts accordés aux sociétés ; que contrairement aux dires du bureau d'imposition, les intérêts débiteurs relatifs à un compte courant de l'associé, pourvu que ladite opération aurait pu se réaliser entre tiers, c'est-à-dire si elle est en accord avec les principes régissant la pleine concurrence (arm's length principle) i.e. la mise en compte d'un taux d'intérêts ni trop élevé ni trop faible ; que d'autant plus, la déduction sub dépenses spéciales va de pair avec leur imposition dans le chef de la société emprunteuse ; qu'il en découle que

c'est donc à tort que le bureau d'imposition a rejeté la déduction des intérêts débiteurs sus énoncés ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas contestées ;

Considérant que le redressement des impositions sur le revenu des années 2007 et 2008 fait l'objet des annexes qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme ;

les dit partiellement fondées ;

réformant, ramène l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2007, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;

réformant, ramène l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2008, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 30 octobre 2012, Monsieur ... a introduit un recours non autrement spécifié contre la décision du directeur précitée.

Lorsque la requête introductive d'instance omet, tel que cela est le cas en l'espèce, d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision déférée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours prévu par la loi.[1]

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu, de sorte que le recours introduit en l'espèce est à qualifier de recours en réformation, le tribunal administratif étant compétent pour en connaître.

Le délégué du gouvernement fait valoir que le recours encourrait l'irrecevabilité pour *obscuri libelli* dans la mesure où il serait contraire à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 29 juin 1999 ». En effet, un exposé des faits et moyen ferait entièrement défaut.

Le demandeur ne prend pas position par rapport au moyen précité.

Aux termes de l'article 1er, paragraphe 2 de la loi du 21 juin 1999 : « *La requête, qui porte date, contient :* […]

---

[1] Voir TA 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2012, v° Impôts, n° 713

- *l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués,* […] », de sorte qu'il appartient au demandeur d'indiquer sommairement les faits à la base de sa requête ainsi que les moyens qu'il entend invoquer contre la décision administrative déférée.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'*exceptio obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'irrecevabilité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense,[2] sous réserve de l'article article 29 de la loi du 21 juin 1999 qui dispose « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

En l'espèce force est au tribunal de constater de prime abord que si la décision déférée n'est pas identifiée de manière précise dans la requête introductive d'instance, le demandeur se bornant en effet de spécifier que le recours est introduit « *contre la décision du directeur de l'Administration des Contributions directes concernant ma réclamation contre l'imposition des années 2007 et 2008* », il n'en reste pas moins que la partie étatique a pu aisément déduire des informations ainsi indiquées que le recours a été dirigé contre la décision du directeur du 31 juillet 2012, et elle a ainsi pu présenter ses moyens de défense quant au fond.

Par ailleurs, en ce qui concerne l'indication sommaire des faits et moyens, le tribunal est amené à conclure que le demandeur conteste, tel que cela a été confirmé par son mandataire lors des plaidoiries à l'audience publique du 23 octobre 2013, en substance le bien-fondé de l'appel en garantie émis à son encontre ainsi que le fait que l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR » lui soit applicable dans la mesure où l'appel en garantie serait une facture déductible comme perte commerciale. Il s'ensuit que la requête introductive d'instance remplit les conditions de recevabilité inscrites à l'article 1er de la loi du 21 juin 1999, étant rappelé que le contrôle de l'indication sommaire des faits et moyens à la base de la requête introductive d'instance, n'est pas à confondre avec l'analyse de la pertinence et du bien-fondé quant au fond de ces moyens.

Par voir de conséquence le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le recours est dès lors recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose qu'en date du 26 juillet 2007, le préposé du bureau d'imposition de … lui aurait adressé un appel en garantie le tenant seul redevable des impôts de la société anonyme ... S.A. pour les années d'imposition 1998 à 2003. Or, il n'aurait « *jamais reçu l'argent dont l'administration des Contributions* [lui] *réclame le paiement d'impôt* ». Lors de l'audience des plaidoiries, le mandataire du demandeur a plus amplement développé le moyen selon lequel ce serait à tort que l'appel en garantie précité aurait été adressé au demandeur respectivement au seul demandeur.

---

[2] Voir TA 30 avril 2003, n° 15482 du role, Pas. adm. 2012, v° Procédure contentieuse, n° 386 et les références y citées

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen pour défaut de pertinence au motif que le bien-fondé de l'émission du bulletin en garantie à l'encontre du demandeur aurait été définitivement confirmée par la Cour administrative.

Force est au tribunal de constater qu'il ressort des pièces versées en cause ainsi que des explications des parties que le 26 juillet 2007, le bureau d'imposition a émis un bulletin d'appel en garantie à l'encontre de Monsieur ..., pris en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ... S.A., en mettant à sa charge les impositions dus par cette au titre des années 1998 à 2003, soit un montant d'impôts total de … €.

Suite à l'émission de ce bulletin, la société anonyme ... S.A. et Monsieur ... ont fait introduire, par courrier de leur mandataire du 5 octobre 2007 une réclamation conjointe devant le directeur.

Par sa décision n° … du 28 novembre 2007, le directeur a reçu en la forme la réclamation introduite pour compte de Monsieur ... contre le bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007, mais l'a rejeté comme n'étant pas fondée.

Le recours contentieux introduit par Monsieur ... contre la décision directoriale précité a été définitivement rejeté par un arrêt de la Cour administrative du 29 juillet 2009, portant le numéro … du rôle.

Au vu des éléments précités, le tribunal est amené à conclure que sa compétence est figée par les limites de l'objet d'une décision administrative lui déférée. Or, en l'espèce la décision directoriale déférée du 31 juillet 2012 se limite à analyser le bien-fondé de la réclamation du demandeur contre les bulletins d'impôt sur le revenu des personnes physiques des années 2007 et 2008 et ne portait pas sur le bulletin d'appel en garantie dont avait fait l'objet le demandeur, de sorte que le tribunal, même si le bulletin d'appel en garantie n'aurait pas acquis autorité de chose décidée ou l'arrêt de la Cour administrative précité autorité de chose jugée, ne saurait analyser les moyens du demandeur quant au bien-fondé du bulletin d'appel en garantie dans la présente instance.

A titre superfétatoire, force est encore de constater qu'en tout état de cause, vertu de l'autorité de chose jugée dont est revêtu l'arrêt de la Cour administrative précitée, le tribunal administratif ne saurait revenir sur le bien-fondé du bulletin d'appel en garantie du 26 juillet 2007, de sorte que les moyens y relatifs laissent ne sont pertinents en la présente cause et laissent dès lors d'être fondés.

Le demandeur fait encore valoir que l'article 12 LIR ne serait pas applicable et que le bulletin d'appel en garantie dont il sollicite la déductibilité serait à qualifier de facture déductible comme perte commerciale. Finalement, l'affirmation du directeur selon laquelle il n'aurait jamais eu la moindre activité en nom personnel susceptible d'être qualifiée de bénéfice commercial, ne constituerait pas un argument pour lui refuser la déductibilité litigieuse car ce serait l'administration des Contributions directes qui lui aurait fait parvenir le bulletin d'appel en garantie.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Un moyen non autrement développé est à écarter. Tel est le cas d'un moyen non assorti de la précision requise par rapport aux dispositions légales concrètement visées, de sorte que la partie défenderesse n'a pas utilement pu prendre position, c'est-à-dire qu'elle n'a pas pu préparer et assurer sa défense.[3]

En l'espèce, le demandeur se limite à affirmer que l'article 12 LIR ne serait pas applicable et que le bulletin d'appel en garantie précité serait à déduire en tant que « *facture due* » sans développer une argumentation juridique à l'appui de ces affirmations afin de rencontrer l'analyse du directeur retenue dans la décision déférée, de sorte que le tribunal est amené à conclure que l'imprécision des moyens présentés par le demandeur le met dans l'impossibilité d'en apprécier la portée et de les discuter utilement, de sorte qu'ils sont à rejeter comme non-fondés.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter comme non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge ;
Héléne Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 6 novembre 2013 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 07.11.2013
Le Greffier du Tribunal administratif

---

[3] Voir TA 17 juillet 2002, n° 14253 du role, Pas.adm. 2012, v° Procédure contentieuse, n° 388, confirmé par CA 27 février 2003, n° 15225C du rôle et les références y citées